VISIT…

LANZAROTE Caliente.COM

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

А. ВАСИЛЬЕВА,
консультант Экономической экспертной группы,
Е. ГУРВИЧ,
кандидат физико-математических наук,
научный руководитель Экономической экспертной группы,
В. СУББОТИН,
консультант Экономической экспертной группы

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ НАЛОГОВОЙ РЕФОРМЫ

Предпосылки реформы

Одной из ключевых задач разработанной в 2000 г. долгосрочной программы правительства РФ было проведение широкомасштабной налоговой реформы. Сложившаяся к этому времени система налогообложения характеризовалась рядом фундаментальных недостатков. Общая ее структура типична для стран с переходной экономикой: основной вклад вносят НДС, налог на прибыль и социальные начисления (к началу реформы на три названных налога приходилось почти 60% всех поступлений). Причем специфика российской экономики, в которой ведущую роль играют сырьевые сектора, в данной структуре отражена слабо. Согласно существующей мировой практике (имеющей серьезное экономическое обоснование), налогообложение природной ренты намного превышает общий уровень налоговой нагрузки. Размеры специальных ресурсных налогов в добывающем секторе в России явно не соответствуют величине реализуемой здесь ренты, что, помимо прочего, способствует сохранению сырьевой ориентации отечественной экономики.

К числу серьезных недостатков налоговой системы относилось использование начисляемых в зависимости от выручки предприятий

(“оборотных”) налогов, характеризующихся сильным искажающим действием (они, в частности, дестимулируют повышение степени обработки продукции). В прежней налоговой системе весьма неточно определялись многие налоговые базы – например, по налогу на прибыль; некоторые налоги фактически дублировали друг друга.

Налоговая система была крайне несправедливой и подрывала нормальные условия конкуренции вследствие наличия многочисленных налоговых льгот и освобождений (так, только освобождения от уплаты налога на прибыль, предоставляемые местными властями, снижали его поступления на 0,5% ВВП), а также легкости и безнаказанности уклонения от уплаты налогов. Отдельные элементы налоговой системы прямо поощряли подобное уклонение: так, использование “кассового” метода учета, когда обязательства по уплате налогов возникали только после оплаты продукции покупателем, дополнительно содействовало широкому распространению схемы нелегального вывоза капитала – невозврата валютной выручки от экспорта. Различия в уровнях налогообложения отдельных секторов экономики также были велики.

Главные цели налоговой реформы включали: снижение общей налоговой нагрузки (одновременно с сокращением бюджетных расходов); ослабление искажающего действия налоговой системы и более равномерное распределение налоговой нагрузки (прежде всего путем отмены необоснованных льгот и исключений). Планировалось повысить роль налогов на использование природных ресурсов и имущественных налогов. Уменьшение налоговой нагрузки на экономику (в особенности на законопослушных налогоплательщиков), либерализация и упрощение налоговой системы и усиление защищенности налогоплательщиков должны были способствовать улучшению инвестиционного климата и возврату в легальную сферу капиталов, выведенных из-под налогообложения. Ожидалось, что потери бюджета от снижения налоговых ставок будут частично компенсированы расширением налоговой базы за счет сокращения числа предоставляемых льгот и выхода

бизнеса из тени (в результате реакции предприятий на снижение налоговых ставок и принятия мер по перекрытию каналов ухода от налогообложения).

Нам представляется, что цели налоговой реформы были определены в основном верно. Рассмотрим некоторые из проблем подробнее.

Налогообложение ренты в нашей стране намного уступает стандартам, принятым в большинстве нефтедобывающих стран. Об этом свидетельствуют, в частности, результаты анализа финансовой отчетности ведущих нефтедобывающих компаний, проведенного Экономической экспертной группой. Оказалось, что даже по официальным отчетам соотношение прибыли после налогообложения к выручке у российских компаний примерно в пять раз выше, чем у ведущих иностранных компаний. Очевидно, фактическое соотношение (с учетом скрываемой от налогообложения прибыли) намного больше.

По нашим оценкам[1], в 2000 г. специфические налоги в нефтегазовом секторе изымали лишь около 1/3 природной ренты. Между тем ее максимальное изъятие, ставящее сырьевые сектора в относительно равные условия с перерабатывающими, критически важно для предотвращения “голландской болезни”, острая форма которой наблюдается сегодня в России. Без радикального перераспределения налоговой нагрузки страна будет оставаться поставщиком сырья, в большой степени зависящим от изменчивой конъюнктуры мировых рынков. Изъятие ренты в добывающих отраслях и соответствующее снижение налоговой нагрузки на перерабатывающие отрасли позволят одновременно максимально использовать конкурентные преимущества России на мировом рынке и создать условия для диверсификации отечественной экономики.

Вторая серьезная проблема – *масштабы уклонения от налогообложения*. Наш анализ показывает, что они были чрезвычайно большими. Так, по данным Госкомстата РФ (разрабатываемым в рамках системы национальных счетов), в 1997–2000 гг. доля оплаты труда в скрытой форме составляла 28–35%

официальной, то есть примерно 1/3. Это означает, что недоплачиваемый социальный налог равнялся половине фактических поступлений, или 4% ВВП в условиях 2000 г. Существенно большими были масштабы уклонения от уплаты подоходного налога. Прежде всего выплачиваемая в скрытой форме зарплата в целом была намного выше средней. Соответственно при прогрессивной шкале подоходного налога ставка начисления на укрываемую часть оплаты труда была значительно выше, чем на официально уплачиваемую. По нашим оценкам, уклонение от уплаты подоходного налога на заработную плату достигало в условиях 2000 г. почти половины поступлений от него (46%). Кроме того, в структуре доходов населения зарплата составляет лишь 2/3. Налогообложению подлежат также предпринимательский доход и доходы от собственности, суммарная доля которых равна примерно 20%. В целом потери бюджета от уклонения от уплаты подоходного налога можно оценить как минимум в 3% ВВП.

Увод из-под налогообложения высоких доходов подрывал саму идею прогрессивного подоходного налога, поскольку богатые компенсировали высокую ставку налога занижением его базы и платили, по сути, ненамного больше (даже в номинальном выражении), чем бедные. Это нашло подтверждение в работе С. Синельникова-Мурылева и др.[2], в которой эмпирически показана отрицательная связь между базой подоходного налога и предельной ставкой, причем настолько сильная, что и поступления налога также отрицательно коррелированы с предельной ставкой. Кроме того, они обнаружили, что замена прогрессивной шкалы подоходного налога на плоскую в 2001 г. привела к увеличению прогрессивности налога по заработной плате, хотя прогрессивность налога по доходам в целом осталась низкой.

---

[1] Гурвич Е. Российская налоговая реформа – первые итоги. В кн.: Модернизация экономики России: итоги и перспективы. М.: ГУ–ВШЭ, 2003.

[2] Синельников-Мурылев С., Баткибеков С., Кадочников П., Некипелов Д. Оценка результатов реформы подоходного налога в Российской Федерации. М.: Научные труды ИЭПП, 2003, № 52; см. также публикацию в данном номере журнала.

Налог на прибыль также характеризуется высокой степенью уклонения от его уплаты. При расчетах по данным системы национальных счетов чистая прибыль в экономике составила в 2000 г. 23% ВВП, тогда как отчетная чистая прибыль по крупным и средним предприятиям – лишь 14% ВВП. Следовательно, уклонение от уплаты налога на прибыль может быть оценено в 2% ВВП. В целом только по трем рассмотренным налогам масштабы уклонения составляют примерно 9% ВВП.

Значительным было занижение ресурсных платежей (в том числе за счет использования трансфертного ценообразования), импортных пошлин. *Суммарные масштабы уклонения по всему кругу налогов можно оценить приблизительно в 1/4 обязательств* (то есть 1/3 фактических поступлений). Это меньше, чем во многих развивающихся странах (где уклонение нередко превышает половину обязательств), но намного больше, чем в странах с сильными государственными институтами (так, в США уклонение от уплаты подоходного налога оценивается в 17%).

Уклонение от налогообложения, с одной стороны, снижает налоговую нагрузку на недобросовестные предприятия, а с другой – вынуждает государство переносить ее на тех, кто полностью платит налоги. Одна из ключевых идей налоговой реформы состояла в том, что снижение ставок налогов приведет к уменьшению разрыва между номинальной и фактической налоговой нагрузкой, снизив первую и увеличив вторую за счет ослабления стимулов для уклонения от уплаты налогов. Однако оправданность снижения ставок в условиях широкого распространения такого уклонения далеко не очевидна.

Во-первых, связь между налоговыми ставками и масштабами уклонения от уплаты налогов не столь однозначна. Согласно предсказаниям теоретических моделей, ответом на снижение налоговых ставок может быть – в зависимости от характеристик налоговой системы и налогоплательщиков – как уменьшение масштабов уклонения, так и их увеличение[3]. Более того, обратная зависимость

[3] Slemrod J., Yitzhaki S. Tax Avoidance, Evasion and Administration. NBER WP No 7473, 2000.

(чем ниже налоговая нагрузка, тем больше масштабы уклонения) получена и в некоторых эмпирических исследованиях[4]. Во-вторых, показано[5], что даже в условиях, когда снижение ставок не только уменьшает масштабы уклонения, но и повышает общественное благосостояние, оптимальной все же может быть политика их повышения с одновременным улучшением налогового администрирования. Иными словами, снижение ставок может представляться оправданным при слабом администрировании, но при этом быть менее эффективным, чем повышение ставок с одновременным совершенствованием администрирования.

Рассмотрим проблему *общего уровня налоговой нагрузки*. Прежде всего отметим, что само понятие налоговой нагрузки требует уточнения. Показатели фактически уплаченных и начисленных налогов заметно различаются. Превышение текущих обязательств над выплатами (приводящее к накоплению налоговой задолженности) свидетельствует либо о непосильности налоговых ставок, либо о мягкости бюджетных ограничений (когда власти прощают нарушителей). Для предприятия важно и то, сколько оно платит в бюджет, и то, насколько оно обременено долгами, то есть имеют значение оба определения налоговой нагрузки. Еще сильнее расхождение между номинально подлежащими уплате и фактически начисленными налогами (возникающее в результате занижения налоговой базы, или уклонения). Величина номинальной налоговой нагрузки важна, поскольку именно это бремя ложится на законопослушных налогоплательщиков, а значительный разрыв между номинальными и эффективными (с учетом уклонения) налоговыми ставками серьезно искажает условия конкуренции, причем ставит в выигрышное положение тех, кто нарушает закон.

Нельзя также не учитывать, что начисляемые и уплачиваемые налоги в нашей стране в очень большой степени зависят от внешнеэкономических факторов. Такие платежи, как экспортные пошлины и налог на добычу

---

[4] Feinstein J. An Econometric Analysis of Income Tax Evasion and its Detection. – RAND Journal of Economics, 1991, vol. 22, No 1.

[5] Slemrod J. Fixing the Leak in Okun’s Bucket: Optimal Tax Progressivity When Avoidance Can Be Controlled. – Journal of Public Economics, 1994, vol. 55, No 1.

полезных ископаемых (НДПИ) в нефтедобыче, прямо привязаны к ценам мирового рынка. Кроме того, изменение мировых цен влияет на прибыль экспортеров и тем самым – на начисленный налог на прибыль. Эти факторы воздействуют и на величину ВВП, но в меньшей степени, так что отношение налоговых платежей к ВВП существенно меняется в зависимости от цен на нефть. По нашим оценкам, в диапазоне 20–25 долл. за 1 баррель повышение цен на 1 долл. за 1 баррель (и сопутствующее этому повышение цены на газ) приводит к увеличению налоговых платежей на 0,45% ВВП. Следовательно, о налоговой нагрузке на экономику вообще нельзя говорить без учета внешних факторов – она представляет собой не отдельное значение, а функцию, зависимость величины начисленных налогов от внешней конъюнктуры (в концентрированном виде выражаемой ценами на нефть). Видимое увеличение или уменьшение начисленных и уплаченных налогов не обязательно обусловлено изменением налоговой нагрузки – причиной зачастую служат колебания мировых цен.

При расчетах уплаченных налогов мы использовали максимально полные оценки всех платежей, собранных МНС и ГТК, включая поступающие в бюджетные и внебюджетные фонды. Полученные показатели примерно на 2,5% ВВП меньше суммарных доходов расширенного бюджета (дополнительно включающих неналоговые источники: доходы от госсобственности, от внешнеэкономической деятельности правительства и т.п.). Данные из разных источников не полностью совпадают, однако эти различия незначительны (в пределах 0,5% ВВП). К началу реформы уплачиваемые налоги составляли 34% ВВП, однако стандартизованная нагрузка в расчете на “нормальную” цену нефти равнялась 32% ВВП (см. табл. 1).

Таблица 1

Суммарные уплаченные и начисленные налоги *(в % ВВП)*

	2000 г.	2001 г.	2002 г.
Фактически уплаченные	33,9	34,3	34,0
Стандартизованная налоговая нагрузка (по уплате) в расчете на цену нефти марки	31,9	32,6	31,8

“Юралс" 18,5 долл. за 1 баррель			
Фактически начисленные налоги	34,9	34,6	33,4
Справочно: цена на нефть марки “Юралс” (долл./баррель)	*26,7*	*23,0*	*23,7*

Источник: расчеты авторов.

Рассмотрим, насколько оправданно распространенное в нашей стране мнение[6] (во многом обусловливающее цели макроэкономической политики правительства и направления программы реформ) о едва ли не определяющем влиянии общего уровня налоговой нагрузки на экономический рост. Известно, что в неоклассических моделях (типа моделей Р. Солоу) долгосрочные темпы экономического роста не зависят от показателей фискальной политики: снижение налогов может дать здесь лишь краткосрочный положительный эффект. Данный вывод остается в силе независимо от того, сопровождается ли снижение налогов сокращением расходов или оно финансируется за счет заимствований.

В моделях эндогенного роста налоги влияют на его долгосрочные темпы за счет снижения отдачи на капитал и трудовые усилия, однако такой эффект может быть как отрицательным, так и положительным. Общий характер связи между налоговой нагрузкой и экономическим ростом в моделях данного класса зависит от оценки продуктивности государственных расходов. В ряде эмпирических исследований показано[7], что многие виды предоставляемых государством услуг или осуществляемых им расходов оказывают значимое положительное влияние на развитие экономики. К числу наиболее эффективных направлений бюджетных расходов относятся: обеспечение безопасности и законности, предоставление услуг всеобщего образования, инвестирование в развитие инфраструктуры – задачи, которые частный сектор не берется в полной мере решать самостоятельно. Анализ моделей эндогенного роста, учитывающих положительное влияние государственных расходов на эффективность частного сектора и/или на накопление человеческого капитала[8],

[6].Илларионов А. Бремя государства. – Вопросы экономики, 1996, № 4.
[7] См., например: Easterly W., Rebelo S. Fiscal Policy and Economic Growth: An Empirical Investigation. CEPR Discussion Paper No 8, 1994.
[8] Corsetti G., Roubini N. Optimal Government Spending and Taxation in Endogenous Growth Models. NBER Working Paper No 5851, 1996.

позволяет сделать вывод о существовании оптимальных “размеров государства” (то есть отношения расширенного бюджета к ВВП), представленных в зависимости от характера предполагаемого влияния величиной доходов либо расходов. Такой оптимум обеспечивает компромисс между бременем налогообложения и выгодами от предоставления общественных благ, а отклонения от оптимальных размеров бюджета как в одну, так и в другую сторону оказываются равно нежелательными, приводя в обоих случаях к замедлению экономического роста.

Ни в одном теоретическом исследовании не было получено надежных оценок оптимального уровня налогообложения или бюджетных расходов. Чтобы восполнить этот пробел, обратимся к эмпирическим исследованиям. За последние 15 лет было проведено множество межстрановых исследований факторов роста с использованием самых тонких методов эконометрического анализа. Один из главных выводов состоит в том, что наличие огромного числа оказывающих воздействие на результат и тесно взаимосвязанных переменных обусловливает сравнительную неустойчивость полученных результатов: в зависимости от набора рассматриваемых факторов, временного периода и выборки стран оценка роли определенной переменной может заметно меняться. Такая ситуация способствовала развитию “метаисследований”[9], в которых делается попытка формальными или неформальными методами выделить наиболее устойчивые связи. Результаты эмпирических исследований, проведенных за последние 15 лет, были недавно обобщены К. Сала-и-Мартином[10]. Один из ключевых выводов он сформулировал так: «“Размеры государства”, похоже, не имеют большого значения для роста». Это подтверждается противоречивостью оценок связи между “размерами государства” и темпами роста, полученными в различных работах: эффект оказывался то слабым отрицательным (но не выше 0,15% в год в качестве

---

[9] Levine R., Renelt D. A Sensitivity Analysis of Cross-country Growth Regressions. – American Economic Review, 1992, vol. 82, No 4; Sala-i-Martin X. I Just Ran Two Million Regressions. – American Economic Association Papers and Proceedings, 1997, vol. 87, No 2 .

[10] Sala-i-Martin X. 15 Years of New Growth Economics: What Have We Learnt? Columbia University, Discussion Paper No 0102-47, 2002.

реакции на снижение налоговой нагрузки на 1% ВВП), то небольшим положительным, то отсутствовал вовсе. В число факторов, продемонстрировавших устойчивое влияние на темпы роста, К. Сала-и-Мартин включил (в порядке убывания важности):

– исходный уровень душевого ВВП (при прочих равных условиях бедные страны растут быстрее);

– качество институтов (защищенность прав собственности, исполнение законов и т.п.);

– качество экономической политики государства и бюрократического аппарата;

– степень открытости экономики;

– некоторые показатели качества “человеческого капитала” (например, продолжительность жизни).

Отсутствие (или слабость) эмпирической связи между ростом и “размерами государства” при теоретически обоснованном наличии его оптимальных размеров доказывает, что либо экономический рост вообще нечувствителен к уровню налогообложения, либо фактические показатели налоговой нагрузки в среднем находятся близко к оптимуму. В первом случае ускорить рост за счет снижения налогов вообще невозможно. Во втором случае это реально только в тех странах, где налоговая нагрузка чрезмерна (намного больше, чем в сопоставимых по душевому доходу странах). Только тогда снижение налоговой нагрузки целесообразно, а при сравнительно низком уровне налогообложения его дальнейшее уменьшение может даже оказаться вредным.

Таким образом, необходимо оценить величину налоговой нагрузки в России по сравнению с сопоставимыми странами.

Таблица 2

Характеристики налоговых систем стран ОЭСР *(1999 г., в %)*

	Налоговые доходы, всего (% ВВП)	Доля налогов в общих поступлениях	Максимальные ставки

		подоходный налог	налог на прибыль	социальные. отчисления	налоги на товары и услуги	прочие	подоходного налога	налога на прибыль
Россия (2002 г.)	*34,0*	*9,7*	*12,4*	*22,2*	*41,4*	*14,4*	*13,0*	*24,0*
Венгрия	39,2	17,3	5,9	33,0	40,4	3,4	41,5	18,0
Польша	35,2	23,1	7,4	28,1	37,6	3,8	40,0	30,0
Словакия	35,3	12,6	8,0	32,6	34,1	12,7	42,0	15,0
Чехия	40,4	12,9	9,5	37,7	32,5	7,4	40,5	31,0
Мексика	16,0	30,0		17,8	51,0	1,2	40,0	35,0
Португалия	34,3	16,9	11,7	23,9	41,3	6,2	46,6	35,2
Турция	31,3	23,8	7,6	15,7	35,9	17,0	48,4	44,1
В среднем по ЕС	41,6	25,6	8,7	23,8	30,4	11,5	53,5	35,4
В среднем по ОЭСР	*37,3*	*2,3*	*8,8*	*22,2*	*31,7*	*1,0*	*49,4*	*31,9*

Источник: данные ОЭСР.

Таблица 3

Налоговые доходы в странах бывшего СССР в 1998 г. *(в % ВВП)*

Азербайджан	17,1	Литва	33,8
Армения	20,6	Молдова	34,6
Беларусь	27,8	Узбекистан	31,1
Грузия	13,4	Украина	31,8
Казахстан	16,2	Таджикистан	11,7
Киргизия	18,1	Туркменистан	23,1
Латвия	34,3	Эстония	37,1

Источник: Tanzi V., Tsibouris G. Fiscal Reform Over Ten Years of Transition. IMF WP 00/113, 2000.

Данные таблиц. 2 и 3 свидетельствуют, что в переходных экономиках не прослеживается обратная зависимость уровня налоговой нагрузки от прогресса в реформировании. Низкий уровень налогов наблюдается скорее в странах со слабым правительством и находящейся в упадке экономикой (в Грузии, Таджикистане), а сравнительно высокие налоги – в наиболее успешных из бывших социалистических стран (в Венгрии, Эстонии).

Как правило, “размеры государства” выше в более богатых странах. Таким образом, международные сравнения должны учитывать величину душевого ВВП. Согласно результатам исследования Всемирного банка[11], налоговая нагрузка в России несколько ниже, чем в среднем в странах с тем же уровнем душевого дохода.

Вопреки распространенным представлениям в России невысоки и номинальные налоговые ставки. В 1997 г. невзвешенные средние по странам Восточной Европы ставки НДС составляли[12] 20,6%, социального налога – 43,5, налога на прибыль – 31,4%, то есть намного превосходили нынешние ставки в нашей стране. Эти данные, как и оценки, приведенные в таблице 5, показывают, что безосновательны не только представления о завышенности налоговой нагрузки в России в целом, но и общее убеждение в чрезмерности налоговой нагрузки на фонд оплаты труда. Международные сопоставления удельного веса различных налогов (см. табл. 2) свидетельствуют, что доля социального налога в российской экономике намного ниже, чем в других переходных экономиках. В сумме подоходный и социальный налоги составляют в России лишь 32%, тогда как в странах ОЭСР (включая переходные) – от 40 до 51% (правда, в развитых странах подоходный налог совмещает обложение трудовых и капитальных доходов).

Мы провели сравнение эффективных ставок налогов по основным налоговым базам, оцененных с использованием показателей национальных счетов (которые включают нерегистрируемую деятельность, поэтому позволяют в полном объеме учитывать укрываемую от налогообложения зарплату, прибыль и т.п.). Следуя логике работ ряда авторов[13], мы выделяем три основные категории налогов: на потребление, на труд и на капитал (см. табл. 4). Отнесение налогов к той или иной категории в большинстве случаев не вызывает сомнений, и лишь иногда относительно условно – скажем, оборотные и местные налоги разделены между налогами на потребление и на капитал. Отметим, что ресурсные налоги, как и экспортные пошлины, не попадают при этом ни в одну из трех категорий. Проводимый анализ не учитывает проблемы

[11] The World Bank. World Development Indicators, 2000.
[12] Schaffer M., Turley G. Effective versus Statutory Taxation: Measuring Effective Tax Administration in Transition Economies. William Davidson WP No 347, 2000.
[13] Mendoza E., Razin A., Tesar L. Effective Tax Rates in Macroeconomics: Cross-country Estimates of Tax Rates on Factor Incomes and Consumption. NBER Working Paper No 4864, 1994; Carey D., Chilinguirian T. Average Effective Tax Rates on Capital, Labour and Consumption. OECD Economics Department Working Paper No 258, ECO/WKP (2000)31, 2000.

переноса налогов, но в то же время это позволяет избежать связанной с ней неоднозначности оценок.

Используемые в указанных работах формулы расчета эффективных ставок применительно к России несколько упрощаются, приобретая следующий вид:

$$R_l = (T_i + T_s) / (W + M)$$

$$R_k = T_k / (OS – M)$$

$$R_c = T_c / FC ,$$

где: R_l, R_k, R_c – рассчитываемые эффективные ставки налогов на труд, капитал и потребление соответственно; T_i, T_s – поступления подоходного и социального налогов; T_k, T_c – суммарные поступления налогов на капитал (включая налог на прибыль и на имущество) и на потребление (включая НДС, импортные пошлины, акцизы на потребительские товары); W – суммарная заработная плата (включая скрытую); M – смешанный доход; OS – валовая прибыль по системе национальных счетов; FC – конечное потребление.

Таблица 4

Налоговые доходы и базы по основным категориям *(в % ВВП)*

	Поступление налогов			Налоговая база		
	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2000 г.	2001 г.	2002 г.
На потребление	10,5	11,2	10,8	61,3	65,2	68,1
На труд	9,8	9,6	10,8	49,7	51,7	55,3
На капитал	8,4	8,0	6,3	33,2	32,8	31,0
Справочно: ресурсные налоги и экспортные пошлины	*5,2*	*5,6*	*6,0*			

Источник: расчеты авторов.

Результаты расчетов для России и их сравнение с оценками для других стран приведены в таблице 5.

Таблица 5

Сравнительная оценка эффективных ставок

по основным налоговым базам *(в %)*

	Россия			Венгрия	Польша	Чехия	ОЭСР	ЕС
	2000 г.	2001 г.	2002 г.	1991–1997 гг.				
На потребление	17,1	17,1	15,9	25,7	19,8	25,7	17,1	18,7

На труд	19,7	18,5	19,6	39,6	42,9	39,6	33,4	36,8
На капитал	25,2	24,3	20,4	н/д	н/д	23,1	26,6	25,1

Источники: расчеты авторов; Carey D., Tchilinguirian H. Average Effective Tax Rates on Capital, Labour and Consumption.

Согласно приведенным оценкам, до начала реформ в России были примерно сопоставимый с другими странами уровень налогообложения капитала, несколько более низкая эффективная нагрузка на потребление и несопоставимо меньший уровень налогообложения труда. После проведения реформы эффективные ставки по всем основным налоговым базам уступают соответствующим показателям других стран (еще раз подчеркнем, что наибольший разрыв остался в части налогов на труд).

Таким образом, нет оснований считать налоговую нагрузку в России завышенной – следовательно, *нельзя рассчитывать на ускорение экономического роста за счет снижения налогов* (а чрезмерное снижение налогов и государственных расходов может привести и к негативному эффекту). Это означает, что показатель общей налоговой нагрузки имеет не макроэкономическое, а прежде всего распределительное значение: он определяет, как будет распределяться создаваемая в экономике добавленная стоимость, но не оказывает заметного влияния на ее суммарную величину.

Еще один аргумент в пользу облегчения налоговой нагрузки сформулирован в проекте новой среднесрочной программы правительства РФ. Снижение налогов предлагается рассматривать как меру, компенсирующую недостаточную привлекательность общего инвестиционного климата. Использование данной меры в международной конкуренции за привлечение капиталов вместо улучшения более фундаментальных характеристик бизнес-среды обосновывается возможностью сравнительно быстрого изменения налогового законодательства. Мировой опыт показывает, что налоговая система действительно может быть одним из существенных факторов, влияющих на интенсивность капитальных потоков между странами. Рассмотрим этот аргумент применительно к России.

Формулируемая задача состоит в быстром увеличении притока прямых иностранных инвестиций (поскольку именно их недостает нашей экономике и именно они могут быть чувствительными к налоговой нагрузке) и/или быстром сокращении оттока российского капитала. Очевидно, рассчитывать на большой приток иностранных инвестиций в ближайшее время нереально в силу того, что осуществлению любого крупного проекта предшествует многолетний процесс его анализа, проработки и переговоров с властями и потенциальными партнерами. О сложности такого процесса свидетельствует незначительный объем прямых иностранных инвестиций, который составил в 2002 г. лишь 2,1 млрд. долл. (0,6% ВВП), снизившись по сравнению с предыдущим годом. Таким образом, речь может идти в основном об удержании в стране российского капитала. Рассматривая задачу выбора между инвестированием в российскую экономику или в иностранные активы, необходимо различать два случая: 1) отток капитала совмещается с уклонением от налогов; 2) сначала уплачиваются налоги, а затем выбирается направление инвестирования. Для простоты ограничим анализ рассмотрением лишь одного налога – на прибыль. Условие инвестирования в российскую экономику имеет следующий вид:

случай 1: $1+r_з < (1-t^*)\,[1 + r_р(1-t)]$,

случай 2: $(1-t)\,(1+r_з) < (1-t^*)\,[1 + r_р(1-t)]$,

где: $r_з$, $r_р$ – доходность зарубежных и внутренних инвестиций соответственно; t – общая ставка налога на прибыль; t^* – льготная ставка для инвестируемой прибыли.

Тогда условия внутреннего инвестирования имеют вид:

случай 1: $r_р > (r_з + t^*) / [(1-t^*)\,(1-t)]$,

случай 2: $r_р > (1+r_з) / (1-t^*) – 1 / (1–t)$.

Примем условно, что величина $r_з$ составляет 5% (ее точное значение мало влияет на выводы). Тогда при обложении инвестиций по общей ставке 24% в случае 1 капитал будет инвестироваться в России только в проекты с доходностью 50% годовых. Уменьшение налоговой ставки не может снизить здесь порог эффективности инвестиций до приемлемого уровня: так, ее уменьшение с 24 до 15% снизило бы порог выгодности внутренних инвестиций до 28% годовых – то есть он все равно оставался бы слишком высоким.

Освобождение от налога инвестируемой прибыли (t*=0) радикально меняет ситуацию, снижая порог эффективности до 7%.В случае 2 порог выгодности инвестиций во внутренние проектыизначально низок: достаточно, чтобы доходность превосходила 6,6% годовых. Его зависимость от налоговых ставок в данной ситуации совершенно незначима: например, уменьшение ставки до 15% снижает порог выгодности инвестиций до 5,9% годовых.

Проведенный анализ показывает, что с точки зрения привлечения российского капитала ключевое значение имеют не общий уровень налогообложения, а возможность ухода от уплаты налогов при инвестировании за рубежом и льготное налогообложение инвестируемой прибыли. Для того чтобы отток был невыгодным, необходимо либо затруднить уклонение от уплаты налогов, либо предоставлять существенную инвестиционную льготу.

Таким образом, в России требовалось не столько снижение общей налоговой нагрузки, сколько внесение серьезных изменений в структуру налоговой системы. Результаты как теоретических, так и эмпирических исследований свидетельствуют о том, что ее внутренняя структура существенно влияет на развитие экономики. Налоги на потребление (НДС, акцизы) и изъятие ренты (с помощью ресурсных налогов) более предпочтительны для экономики, чем обложение прибыли и зарплаты. Положительный эффект могут давать некоторые схемы стимулирования инвестиций и инновационной активности (например, предоставление налогового кредита).

Прямой эффект реформирования основных налогов

Обратимся к фактическим результатам реформирования налоговой системы в 2001–2002 гг. Величина уплаченных налогов в % ВВП в этот период варьировала незначительно (см выше табл. 1). Означает ли это, что реформа не изменила налоговую нагрузку?

Прежде всего отметим, что заметно снизилась величина начисленных налогов: за два года на 1,5% ВВП. При этом в 2002 г. начисленные налоги впервые оказались меньше уплаченных. Очевидно, такая ситуация может быть только временной, то есть предстоит дополнительное снижение налоговых доходов.

Даже если использовать в анализе лишь фактически уплаченные, а не начисленные налоги, неизменность налоговых сборов еще не будет свидетельствовать о том, что на них не повлияла реформа. На самом деле для измерения эффекта реформы необходимо сравнивать ситуацию не "до" и "после" ее проведения, а "с реформой" и "без нее". Такой подход позволяет учесть тот факт, что даже при неизменном налоговом законодательстве сбор налогов существенно меняется под воздействием сдвигов в макроструктуре экономики. Рассмотрим эффект реформирования основных налогов.

Таблица 6

Сбор основных налогов *(в % ВВП)*

	2000 г.	2001 г.	2002 г.
Подоходный налог	2,4	2,8	3,3
Социальный. налог	7,4	6,8	7,5
Налог на прибыль	5,4	5,6	4,2
Экспортные пошлины	2,3	2,5	1,8
Импортные пошлины	0,9	1,2	1,2
НДС на импорт	1,4	1,8	2,0
Внутренний НДС	4,9	5,3	4,9
Акцизы	2,1	2,5	2,4
Ресурсные платежи	1,7	1,6	3,1
Прочие налоги	5,5	4,2	3,6
Всего	*33,9*	*34,3*	*34,0*

Источник: расчеты авторов.

Значительный позитивный эффект оказало снижение в 2001 г. "оборотных" налогов (на содержание жилищного фонда и на пользователей автодорог). Оно облегчило налоговое бремя в промышленности на 8,5% добавленной стоимости (ДС), в строительстве – на 7,3, на транспорте – на 5,8% ДС. Окончательная их отмена с 2003 г. приведет к дополнительному сокращению налоговой нагрузки в этих секторах еще соответственно на 3% ДС,

2,5 и 2% ДС. Важно также, что снижение, а затем и отмена "оборотных" налогов (начислявшихся на всю стоимость продукции независимо от величины издержек) в первую очередь позитивно сказались на положении обрабатывающей промышленности и в существенно меньшей степени – добывающих отраслей. По нашим оценкам, снижение ставки "оборотных" налогов на 3% в 2001 г. было эквивалентно уменьшению ставки НДС на 5–7% для таких отраслей, как топливная промышленность и цветная металлургия, и на 10–13% для перерабатывающих отраслей – химии и нефтехимии, машиностроения, пищевой промышленности и др. Таким образом, снижение "оборотных" налогов в 2001 г. и их полная отмена с 1 января 2003 г. – несомненный стимул к диверсификации экономики.

Переход к плоской шкале подоходного налога мало повлиял на его эффективную ставку: отношение поступлений к фонду заработной платы (ФЗП) составляло 12,8% в 2000 г., 12,2 – в 2001 г. и 12,7% – в 2002 г. (две последние цифры для сопоставимости рассчитаны без учета налога на военнослужащих, судей и прокурорских работников, введенного с 2001 г.). Незначительный эффект объясняется тем, что фактически и до реформы подавляющая часть налогоплательщиков (90%) платили подоходный налог по минимальной ставке. Напротив, реформирование социального налога обусловило серьезное снижение эффективной ставки: с 39,4% ФЗП в 2000 г. до 31,0% ФЗП в 2001 и 2002 гг. Вместе с тем расширение базы этих налогов привело к тому, что их суммарные поступления за два года даже возросли.

Реформа ЕСН включала два канала дифференциации влияния по отраслям: изменение базовой ставки и "регрессивность" шкалы. Ясно, что снижение базовой ставки ЕСН дает большее преимущество тем отраслям, в которых доля фонда заработной платы в добавленной стоимости выше. К ним относятся отрасли, производящие конечную продукцию: машиностроение, легкая, пищевая; на противоположном полюсе находятся сырьевые отрасли – нефтедобыча, газовая, металлургия. В то же время от "регрессивности" ЕСН выигрывают в первую очередь отрасли, характеризующиеся более высоким

уровнем оплаты труда. Фактические данные об итогах реформирования ЕСН в 2001 г. показали, что больший выигрыш обрабатывающих отраслей по сравнению с добывающими от снижения средней ставки социальных налогов и меньший – от введения регрессивной шкалы практически уравновесили друг друга. Представляется, что предлагаемая некоторыми экономистами радикализация регрессивной шкалы ЕСН усугубит неоправданные преимущества сырьевого сектора в доходности и еще больше закрепит наблюдаемый в России синдром "голландской болезни".

Наибольшие споры вызвали результаты реформирования налога на прибыль, где одни изменения (снижение ставки, новый порядок исчисления амортизации, расширение списка расходов, исключаемых из налогооблагаемой базы) уменьшали начисления, а другие (отмена льгот для тех, кто ими пользовался) – их увеличивали. Самой крупной (предоставляемой, что важно, не в индивидуальном порядке, а на общей основе) была инвестиционная льгота – в 2001 г. вычет по ней составлял 15% прибыли, предъявленной для налогообложения.

Полный эффект реформирования налога на прибыль складывался из двух составляющих: изменения эффективной ставки в сопоставимых экономических условиях (с учетом как номинальных ставок, так и предоставляемых льгот) и изменения условий (внешних либо возникших в результате действий самих предприятий). Для оценки первого эффекта мы сравнили фактические эффективные ставки налога на прибыль для 2001 г. с их расчетными значениями, приняв, что в 2001 г. действовало законодательство 2002 г. (см. табл. 7).

Таблица 7

Расчетный эффект действия новой редакции налога на прибыль в условиях 2001 г. *(млрд. руб.)*

	Факт	При новом налоге на прибыль (расчет)
Прибыль, предъявляемая в целях налогообложения	2030	1915
Вычитаемые расходы на инвестиции	300	-
Эффективная налоговая база (с учетом всех	1461	1787

льгот)		
Номинальная ставка	35%	24%
Начисленный налог	488	429
Эффективная ставка (к налогооблагаемой прибыли 2001 г.)	24,0%	21,1%

Источник: расчеты авторов.

Как видно из данных таблицы 7, реформа налога на прибыль должна была (при прочих равных условиях) сократить его в среднем на 12%. Несмотря на то что действовавшие льготы уже снижали эффективную ставку в 2001 г. до 24%, в новых условиях она должна была уменьшиться еще больше – до 21% (к прибыли в старом определении). Таким образом, реформа налога на прибыль была выгодна среднестатистическому производителю. Результат мог оказаться иным для предприятий, активнее использующих инвестиционную льготу. Предприятия, у которых льготируемые инвестиции превышали 1/3 прибыли, при новом законодательстве должны были платить больше, чем при старом. Однако фактический уровень инвестиций из фонда накопления для большинства отраслей был существенно ниже этого порога: так, в 2001 г. для промышленности он составлял 20%, а в целом по экономике был равен 15%. Лишь в пищевой промышленности потери от отмены льготы в среднем должны были уравновесить выигрыш от снижения ставки.

Фактические выплаты налога на прибыль уменьшились в 2002 г. на 1,4% ВВП (то есть на 1/4 в реальном выражении). Еще больше (на 1,7% ВВП, или почти на 1/3) упала начисленная величина налога на прибыль. Самое существенное сокращение произошло на транспорте и в связи (7,3% добавленной стоимости) и в промышленности (3,2%). Следует, правда, отметить, что налоговая нагрузка в большей степени уменьшилась в сырьевых секторах (в которых доля прибыли выше, чем в обрабатывающих): среди отраслей промышленности наибольший выигрыш получили топливная (6,8% добавленной стоимости), электроэнергетика (4,3%) и металлургия (4,1%), наименьший, как и предполагалось, – пищевая промышленность (0,3%).

Формальная причина снижения поступлений – резкое сокращение прибыли: отчетная чистая прибыль (“финансовый результат”) по крупным и

средним предприятиям уменьшилась в реальном выражении сразу на 1/3. Однако более точную оценку истинного финансового положения производителей дает рассчитываемый в системе национальных счетов показатель “экономической” прибыли, который учитывает всю (в том числе укрываемую от налогов) прибыль по всему кругу предприятий и не зависит от административных решений о переоценке фондов, поскольку он очищается не от амортизации, а от расчетного “потребления капитала”. Оказывается, величина чистой “экономической” прибыли в % ВВП в 2002 г. лишь минимально (на 5%) снизилась по сравнению с 2001 г., то есть с экономической точки зрения не произошло существенного уменьшения базы налога на прибыль. Соответственно увеличился разрыв между "экономической" чистой прибылью и "финансовым результатом": их соотношение увеличилось со 184% в 2001 г. до 265% в 2002 г. Отметим, что снижение валовой прибыли, рассчитанной по национальным счетам, на 1,8% ВВП в 2002 г. было почти полностью компенсировано сокращением выплат налога на прибыль. Это означает, что финансовые ресурсы предприятий, которыми они располагали после уплаты всех налогов, остались практически неизменными и, таким образом, это не могло служить причиной резкого и неожиданного замедления роста инвестиций.

Наш анализ показал, что основной причиной падения поступлений налога на прибыль в 2002 г. послужило снижение его ставки (которое объясняло сокращение сборов на 0,6% ВВП). Еще часть потерь (0,4% ВВП) была связана с косвенным эффектом переоценки основных фондов и реформирования НДПИ (рост последнего по сравнению с налогами, которые он заменил, привел к уменьшению прибыли в нефтедобыче). Сокращение “экономической" прибыли за счет структурных сдвигов в экономике объясняет уменьшение сборов лишь на 0,2% ВВП. Наконец, оставшаяся часть потерь налога на прибыль (0,2% ВВП) стала результатом расширения уклонения от налогообложения, что подтверждается как зафиксированным в 2002 г. увеличением разрыва между отчетной и "экономической" прибылью, так и активизацией оттока капитала (по

оценкам Экономической экспертной группы, очищенные от сезонности квартальные данные показывают, что наметившаяся с конца 2000 г. тенденция к снижению оттока российского капитала сменилась в 2002 г. его ростом[14]). Вряд ли также снижение налоговой нагрузки будет автоматически приводить к уменьшению масштабов теневой экономики.

Еще одна существенная мера налоговой реформы – попытка усовершенствовать налогообложение нефтегазового сектора. Введение в 2002 г. налога на добычу полезных ископаемых привело к увеличению поступлений ресурсных платежей по сравнению с 2001 г. на 1,5% ВВП. Как показал наш анализ, в результате налоговой реформы укрепилась связь между налоговой нагрузкой на нефтегазовый сектор и мировыми ценами на нефть. Расчетная сумма НДПИ, экспортных пошлин и налога на прибыль увеличилась (по сравнению с налогами, которые они собой заменили) при ценах на нефть марки “Юралс” выше 21 долл. за 1 баррель и снизилась при ценах ниже этого уровня.

В целом с точки зрения производства рассматриваемая реформа частично решила задачи, которые изначально перед ней ставились. Налоговая нагрузка была несколько перераспределена (по крайней мере в условиях дорогой нефти) с обрабатывающих секторов на сырьевые; налоговая система стала более справедливой: снизилась нагрузка на честных налогоплательщиков, отменены многие произвольно предоставлявшиеся льготы. Ликвидированы наиболее искажающие – "оборотные" – налоги, улучшилось определение базы налога на прибыль. Полный расчет снижения налоговой нагрузки в результате реформы приводится ниже.

Вместе с тем реформа имела и серьезные негативные последствия: она существенно ослабила стимулирующее воздействие налогов на приток инвестиций. Как было показано выше, при наличии возможности легкого и безопасного уклонения от уплаты налогов, сопровождаемого нелегальным оттоком капитала, только предоставление инвестиционной льготы может сделать внутренние инвестиции конкурентоспособной альтернативой оттоку.

[14] Обзор экономических показателей. Экономическая экспертная группа, апрель 2003 г.

Ее отмена подорвала привлекательность инвестирования в российскую экономику, несмотря на то что реформа в целом не привела к уменьшению инвестиционных ресурсов предприятий. По нашему мнению, резкое замедление роста инвестиций в основной капитал в 2002 г. прежде всего было обусловлено отменой инвестиционной льготы.

Косвенные эффекты налоговой реформы

Помимо прямых эффектов, выражающихся в изменении ставок и определения налоговых баз, реформа имела ряд серьезных косвенных последствий. Прежде всего реформирование того или иного налога сказывалось на распределении добавленной стоимости и тем самым на размерах налоговых баз. При этом могла меняться база как самого реформируемого налога, так и других налогов. Кроме того, в ходе реформы варьировала степень уклонения от налогообложения. Рассмотрим подобные взаимные влияния на примере реформы подоходного и социального налогов.

Реформа этих налогов сопровождалась быстрым ростом зарплаты, средний размер которой возрос в 2001 г. на 20% в реальном выражении (в 2002 г. – еще на 16%). Увеличение зарплаты намного обгоняло в данный период рост производительности труда, что проявляется в повышении доли суммарной заработной платой в ВВП. Официально выплачиваемая ("белая") зарплата увеличилась с 20% ВВП в 2000 г. до 24% в 2001 г. и 26% ВВП в 2002 г. (см. табл. 8).

Таблица 8

Структура ВВП по первичным доходам *(в %)*

	2000 г.	2001 г.	2002 г.
Оплата труда	40,2	42,7	46,1
Заработная плата	31,5	34,7	37,5
в том числе: открытая	20,4	23,6	26,0
Скрытая	11,1	11,1	11,5
Социальные начисления	8,7	8,0	8,6
Чистые налоги на производство и	17,1	15,4	13,6

импорт			
Валовая прибыль экономики и валовые смешанные доходы	42,7	41,8	40,2
Справочно: доля скрытой зарплаты	*35,2*	*32,0*	*30,6*

Источник: расчеты авторов.

Рост официально регистрируемой средней зарплаты мог быть обусловлен следующими причинами:

– ростом средней[15] производительности труда;

– сокращением доли "теневой" зарплаты;

– использованием на увеличение зарплаты части средств, высвобождаемых в результате снижения налоговой нагрузки;

– увеличением спроса на рабочую силу, то есть изменением конъюнктуры на рынке труда.

Первый фактор явно недостаточен для объяснения роста зарплаты, поскольку ее доля в ВВП заметно повысилась. Нижняя строка таблицы 8 позволяет оценить масштабы вывода зарплаты из "тени". Нетрудно видеть, что и данный фактор объясняет лишь часть наблюдаемого роста заработной платы. Для точной оценки влияния каждого из перечисленных факторов нами была построена и проанализирована опирающаяся на экономическую теорию модель, описывающая спрос предприятий на рабочую силу.

Рассмотрим предприятие, произведенная добавленная стоимость Y которого зависит от используемого труда L и капитала K, согласно функции Кобба-Дугласа:

$$Y = \theta L^{\alpha} K^{\beta},$$

где: θ, α, β – некоторые фиксированные параметры, характеризующие структуру производства предприятия.

Оценим влияние найма дополнительного рабочего на прибыль предприятия. При фиксированном капитале этот рабочий произведет добавленную стоимость

$$dY = \alpha \frac{Y}{L},$$

[15] Здесь мы говорим о росте производительности труда при фиксированной отраслевой структуре экономики. Последний фактор в приведенном списке фактически отражает изменение структуры произведенного ВВП, то есть изменение долей в ВВП различных секторов за счет ценовых изменений – роста мировых цен на российский экспорт, укрепления рубля и т. д.

в результате чего чистая прибыль предприятия в текущем периоде увеличится на величину dP:

$$dP = (1-\pi)\ \{\ (1-\eta)\ \alpha \frac{Y}{L} - w\ \},$$

где: π - (эффективная) ставка налога на прибыль; η - эффективная ставка налогов, пропорциональных добавленной стоимости, и оборотных налогов (к добавленной стоимости); w – оплата труда одного рабочего (включая социальные отчисления).

Если дополнительная чистая прибыль от найма одного рабочего положительна, то в экономике будет наблюдаться рост спроса на труд. Если принять, что предложение труда в экономике фиксировано, это приведет к росту заработной платы до тех пор, пока не будет выполнено условие равновесия:

$$(1-\eta)\ \alpha \frac{Y}{L} - w = 0$$

или

$$\omega = (1 - \eta)\ \alpha,$$

где: $\omega = \frac{w\,L}{Y}$ – доля оплаты труда в добавленной стоимости экономики.

Полученное условие позволяет проанализировать влияние налогов на заработную плату. Если величина оборотных налогов меняется на величину $\Delta\eta = \eta_2 - \eta_1$, то доля заработной платы в добавленной стоимости изменится на величину

$$\Delta\omega = -\frac{\omega}{1-\eta}\Delta\eta\,. \qquad (1)$$

При этом изменение налога на прибыль и налогов, пропорциональных фонду оплаты труда, в рамках данной упрощенной модели не влияют на долю заработной платы в добавленной стоимости. В частности, с уменьшением ставки налогов на фонд оплаты труда заработная плата, выплачиваемая непосредственно работникам, должна возрастать.

Возвращаясь к анализу последствий реформы подоходного и социального налогов, можно сделать вывод, что рост оплаты труда в процентах ВВП мог объясняться снижением оборотных налогов и/или изменением конъюнктуры на рынке труда. Повышение доли зарплаты в структуре оплаты труда следует отнести на счет снижения социального налога, а изменение соотношения между открытой и скрытой зарплатой стало проявлением выхода из “тени".

Подставив данные в формулу (1), получим, что снижение налогов на продукты и импорт привело к росту доли оплаты труда в ВВП на 0,8 п.п. Эффект снижения социального налога и выхода из "тени" рассчитывается как

разница между пропорциональным ростом всех компонент оплаты труда и фактическими показателями. Полученные оценки приведены в таблице 9.

Таблица 9

Факторы роста расходов на оплату труда *(% ВВП)*

	Расходы на оплату труда	Открытая зарплата	Скрытая зарплата	Социальные отчисления
Всего	2,5	3,2	0,0	-0,7
При старых налогах на ФОТ и ставке подоходного налога		1,3	0,7	0,5
За счет снижения налоговой нагрузки на ФОТ и выхода из тени		1,9	-0,7	-1,3
Из роста расходов на оплату труда за счет снижения налогов на производство и импорт				
Всего	0,8	1,0	0,0	-0,2
При старых налогах на ФОТ и ставке подоходного налога		0,4	0,2	0,2
За счет снижения налоговой нагрузки на ФОТ и изменения подоходного налога		0,6	-0,2	-0,4

Комбинируя полученные оценки, приходим к выводу, что наблюдаемый рост открытой зарплаты на 3,2% ВВП в 2001 г. может быть разложен по факторам следующим образом:

– снижение оборотных налогов (эффект – 0,4% ВВП);

– уменьшение социального налога (эффект – 1,3% ВВП);

– выход зарплаты из "тени" (эффект – 0,7% ВВП);

– рост зарплаты, не связанный с налоговой реформой, вследствие структурных сдвигов в экономике, включая изменения конъюнктуры на рынке труда (эффект – 0,9% ВВП).

Полученные оценки свидетельствуют о том, что результаты реформы следует обсуждать не только с позиции изменения и перераспределения налоговой нагрузки, но и с точки зрения ее влияния на доходы экономических агентов. В частности, изменения налогообложения в 2001 г. привели к росту доли зарплаты в ВВП на 1,5 п.п. (из общего ее увеличения на 3,2 п.п.). Это означает, что налоговая реформа объясняет примерно половину наблюдавшегося разрыва между ростом зарплаты и повышением производительности труда.

Широко распространено мнение, что снижение налоговых ставок не угрожает бюджетным доходам, поскольку полностью компенсируется выходом бизнеса из "тени". Расширение налоговой базы в ходе налоговой реформы действительно было важной частью ее замысла. В какой же степени оправдались эти надежды?

Оптимистическая оценка влияния реформы на бюджетные доходы базируется главным образом на примере подоходного и социального налогов. Полученные нами индикаторы роли различных факторов в изменении базы этих налогов позволяют также оценить их вклад в изменение налоговых поступлений (см. табл. 10) .

Таблица 10

Разложение изменения налоговых сборов в 2001 г. по факторам *(% ВВП)*

Налоги	Всего	За счет:					
		изменения ставки	выхода из “тени”	косвенного эффекта реформы: социального налога	косвенного эффекта реформы: оборотных налогов	конъюнктуры рынка труда	Отмены льгот для военнослужащих
Социальный	-0,6	-1,7	0,2	0,4	0,1	0,3	0,0
Подоходный	0,4	-0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2
Итого	*-0,2*	*-1,8*	*0,3*	*0,5*	*0,2*	*0,4*	*0,2*

Источник: расчеты авторов.

Согласно приведенным в таблице 10 оценкам, прямой результат реформирования социального и подоходного налогов (состоящий в снижении их средних ставок) – это потери поступлений в бюджет в размере 1,8% ВВП в 2001 г. по сравнению с 2000 г. Даже если считать, что весь выход зарплаты из "тени" связан со снижением налоговых ставок, эффект данной реформы компенсировал менее половины этих потерь (0,8% ВВП). Причем главную роль здесь сыграл не выход из "тени" (обеспечивший лишь 0,3% ВВП дополнительных поступлений), а переключение средств, освободившихся при снижении социального налога, на увеличение зарплаты. Рост поступлений еще на 0,8% ВВП объясняется снижением оборотных налогов, отменой льгот по подоходному налогу для военнослужащих (она не повысила нагрузку на частный сектор) и изменением конъюнктуры на рынке труда.

Более общий анализ исходит из оценки изменения в целом за 2001–2002 гг. базы основных налогов (трактуемых максимально широко в соответствии с системой национальных счетов, то есть включая нерегистрируемую деятельность) и их эффективных ставок (см. табл. 11–13). Последние зависят, с одной стороны, от налогового законодательства, а с другой – от степени уклонения от уплаты налогов. Все налоги были (как и выше, с некоторой долей условности) объединены по принципу общности их базы в шесть групп: 1) на капитал (кроме налога на прибыль); 2) на прибыль; 3) на экспорт; 4) на зарплату; 5) на частный внутренний спрос; 6) на природные ресурсы. В качестве базы для группы 2 принималась чистая прибыль экономики по национальным счетам, для группы 3 – экспорт товаров, для группы 4 – зарплата (включая скрытую), для группы 5 – потребление домашних хозяйств и накопление основного капитала. Оценка динамики налоговой базы по группам 1 и 6 базировалась на динамике основных фондов и добычи полезных ископаемых.

Таблица 11

Налоговые доходы, сгруппированные по видам налоговой базы *(% ВВП)*

Налоговая база	2000 г.	2001 г.	2002 г.	Изменение (2002 г. по сравнению с 2000 г.)
1. Капитал	3,0	2,4	2,1	-0,8
2. Прибыль	5,4	5,6	4,2	-1,2
3. Экспорт товаров	2,3	2,5	1,8	-0,5
4. Зарплата	9,8	9,6	10,8	1,1
5. Частный внутренний спрос	10,5	11,2	10,8	0,3
6. Использование природных ресурсов	3,0	3,1	4,3	1,3
Итого	*33,9*	*34,3*	*34,0*	*0,1*

Таблица 12

Налоговые базы по основным видам

	2000 г.	2001 г.	2002 г.	Относительное изменение базы
% ВВП				
Чистая прибыль по национальным счетам	22,7	23,3	22,1	-3

Экспорт товаров	40,5	34,3	30,9	-24
Зарплата (включая скрытую)	31,5	34,7	37,5	19
Частный внутренний спрос	62,0	66,5	67,8	9
Рост к 2000 г. по сравнению с ростом ВВП, в %				
Капитал	100	96	93	-7
Природные ресурсы	100	98,8	100,3	0,3
Агрегированная суммарная налоговая база	*100*	*104*	*106*	*6*

Таблица 13

Эффективные ставки по основным видам налогов *(в %)*

	2000 г.	2001 г.	2002 г.	Относительное изменение эффективной ставки
Капитал	100,0	83,0	77,5	-22,5
Прибыль	23,9	24,2	19,1	-20,0
Экспорт товаров	5,6	7,3	5,8	4,5
Зарплата	31,0	27,6	28,9	-6,8
Частный внутренний спрос	16,9	16,8	15,9	-5,9
Природные ресурсы	100,0	104,2	141,7	41,7
Итого	*100,0*	*97,3*	*94,9*	*-5,1*

Источник: расчеты авторов.

Полученные оценки свидетельствуют о резком снижении эффективных ставок на капитал и прибыль и еще более резком их росте на природные ресурсы. Однако следует иметь в виду, что при "нормальных" ценах на нефть рост ставок обложения природных ресурсов был бы более скромным. Добавим, что, несмотря на увеличение изъятия природной ренты, оно остается на очень низком уровне.

Далее мы разложили зафиксированное изменение налоговых сборов в 2001–2002 гг. по факторам (см. табл. 14). При условности оценки отдельных элементов таблицы (из-за погрешности в измерении некоторых элементов системы национальных счетов) агрегированные показатели достаточно устойчивы. Прямой эффект реформы, проявляющийся в изменении эффективных ставок, был связан со снижением оборотных налогов, ставок ЕСН и налога на прибыль, что было частично компенсировано ростом НДПИ. Косвенный эффект проявлялся, с одной стороны, в модификации определения

налоговых баз, а с другой – во влиянии реформирования одних налогов на экономическую базу других (например, результатом снижения оборотных налогов и ЕСН было увеличение базы налога на прибыль и зарплаты). Складывая все эффекты, которые могут быть отнесены на счет реформы, получаем, что в целом она снизила налоговые сборы на 1,6% ВВП. Если вычесть еще увеличение налоговой нагрузки, финансируемое из бюджета (введение подоходного налога для военнослужащих), то суммарный эффект для частного сектора с точки зрения снижения налоговых платежей оценивается в 1,8% ВВП (см. табл. 15). В целом, согласно нашим расчетам, агрегированная эффективная ставка налогообложения снизилась в 2002 г. по сравнению с 2000 г. на 5%.

Эффект реформ компенсировался структурными сдвигами в экономике, которые привели к расширению агрегированной налоговой базы. Главными причинами этого стали сокращение чистого экспорта и увеличение доли зарплаты в распределении первичных доходов (нагрузка на которую выше, чем на другие базы). Таким образом, снижение нагрузки на частный сектор в результате реформы оказалось "замаскировано" ее ростом в таких же размерах за счет других факторов – не связанных с реформой либо с частным сектором.

Таблица 14

Вклад основных факторов в изменение налоговых доходов в 2002 г. по сравнению с 2000 г. *(% ВВП)*

	Эффект базы			Эффект ставки			
Налоговая база	Всего	незави-симые сдвиги	косвенный эффект реформы	всего	прямой эффект реформы	выход из “тени”	косвенный эффект реформы
1. Капитал	-0,2	-0.2		-0,6	-0,6		
2. Прибыль	-0,1	-0.1	-0.1	-1,1	-0,6	-0.4	-0.1
3. Экспорт	-0,5	-0.5		0,1	0,1		
4. Зарплата	1,8	1.6	0.2	-0,7	-1,5	0.7	0.2
5. Частный внутренний спрос	1,0	1.0		-0,6	-0,6		
6. Использование природных ресурсов	0,0			1,3	1,3		
Итого	*1,9*	*1.8*	*0.1*	*-1,8*	*-2,1*	*0.3*	*0.1*

Таблица 15

Эффект реформы для частного сектора *(%)*

Прямой	-2.1%
Косвенный	0.0%
Выход из “тени”	0.3%
Всего	*-1.8%*

Следующие шаги налоговой реформы (полная отмена "оборотных" налогов с 2003 г., отмена налога с продаж и снижение НДС с 2004 г.), по нашим оценкам, позволят уменьшить прямую налоговую нагрузку примерно на 2,5% ВВП, что будет частично компенсировано ростом сборов на 1% ВВП за счет расширения базы. Кроме того, можно ожидать сокращения налоговых сборов в результате приведения их в соответствие с уровнем начисленных налогов.

* * *

Уменьшение налоговой нагрузки на частный сектор на несколько процентов ВВП одними может рассматриваться как довольно весомый результат налоговой реформы, другими – как явно недостаточный. Мы считаем такую дискуссию малосодержательной, поскольку она основывается на ложной предпосылке о существенном влиянии налоговой нагрузки на экономический рост. Наша принципиальная позиция состоит в том, что результаты налоговой реформы надо обсуждать совсем с других позиций, ставя во главу угла распределение налоговой нагрузки, стимулирующее действие налоговой системы, а также распределительные эффекты. Рассматривая реформу с этой точки зрения, нужно признать ее ограниченно успешной. В актив реформы следует прежде всего отнести отмену "оборотных" налогов, а также некоторое увеличение налогов на нефтяной сектор. Перераспределение нагрузки было намного слабее, чем необходимо для лечения "голландской болезни", однако, учитывая силу нефтяного лобби, его тоже можно считать значимым успехом. Уменьшились искажающее действие налоговой системы и ее несправедливость. Вместе с тем серьезной ошибкой представляется отмена инвестиционной льготы, поскольку это подорвало стимулы к инвестированию в российскую экономику.

По нашему убеждению, следующий этап налоговой реформы целесообразно начать с шага назад – восстановления инвестиционной льготы. Ключевой задачей реформы является действительно весомый перенос налоговой нагрузки с перерабатывающего сектора на сырьевой. Не вполне ясна цель снижения НДС, поскольку подобная мера не столько способствует уменьшению нагрузки на производителей, сколько снимает ее с потребителей. Очень важно также продолжить работу по улучшению налогового администрирования.

Дальнейшее снижение налоговых ставок вряд ли будет, как в 2001–2002 гг., компенсироваться не связанными с реформой структурными сдвигами в экономике. Это выдвигает на первый план вопрос о макроэкономической безопасности проводимой политики. Необходимо подчеркнуть, что принятые решения о дальнейшем уменьшении налоговой нагрузки без адекватных мер по сокращению государственных расходов грозят свести на нет основное достижение послекризисного развития – сбалансированность бюджета.